

Audience publique du 2 décembre 2009

Recours formé par
Monsieur ..., ... (France)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro du rôle 24322 et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 avril 2008 par Maître Jean SCHAFFNER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à F-..., ... (France), ..., ..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 janvier 2008 par laquelle le directeur a rejeté comme n'étant pas fondée une réclamation datée du 8 août 2005 dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2004 émis le 22 juin 2005 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 septembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 16 octobre 2008 par Maître Jean SCHAFFNER au nom de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée;

Vu le jugement du tribunal administratif du 30 mars 2009 ayant, avant tout autre progrès en cause et sous réserve des moyens des parties, transmis une demande de renseignement au ministre de la Justice en sa qualité d'organe de transmission luxembourgeois conformément à l'article 2, paragraphe 2 de la Convention européenne dans le domaine de l'information sur le droit étranger, aux fins de voir demander certaines informations aux autorités françaises ;

Vu les informations transmises le 7 août 2009 par le ministère de la Justice français à son homologue et déposées au greffe du tribunal administratif le 13 août 2009 par le délégué du gouvernement ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport complémentaire ainsi que Maître Paul BERNA, en remplacement de Maître Jean SCHAFFNER, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 novembre 2009.

Le 12 novembre 2003, le tribunal de grande instance de Thionville condamna Monsieur ... dans le cadre de son divorce à payer une prestation compensatoire à son épouse Madame Les époux convinrent que le paiement de la prestation compensatoire ne s'effectuera qu'au jour de la vente de l'immeuble leur servant de résidence principale. Par acte notarié du 27 septembre 2004, l'immeuble fut vendu et les époux signèrent une convention de répartition du prix de vente en vertu de laquelle la prestation compensatoire fut payée par voie de déduction de la part du prix de vente revenant à Monsieur

Lors de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2004, Monsieur ... sollicite un abattement pour charges extraordinaires en raison de la prestation compensatoire. Par courrier du 3 juin 2005, le bureau d'imposition compétent fit part de son refus de considérer la prestation compensatoire comme charge extraordinaire au motif que la liquidation d'une communauté privée ne peut pas donner lieu à une dépense extraordinaire, motif que Monsieur ... contesta par courrier du 10 juin 2005.

Par bulletin d'impôt sur le revenu émis le 22 juin 2005, le bureau d'imposition maintint son refus de prendre en compte la prestation compensatoire en tant que charge extraordinaire pour l'année d'imposition 2004.

Par courrier du 4 août 2005, Monsieur ... introduisit une réclamation contre le bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2004 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », qui statua à l'égard de cette réclamation par décision du 29 janvier 2008 libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 8 août 2005 par le sieur ..., demeurant à F-..., ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis le 22 juin 2005 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération, en tant que charges extraordinaires, le montant de 122.000 euros payé au conjoint divorcé ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle) ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle) ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant a été divorcé en vertu d'un jugement prononcé par le Tribunal de grande instance de Thionville en date du 12 novembre 2003; que partant l'imposition collective avec l'épouse cessait à partir de l'année d'imposition 2004 ;

Considérant que le réclamant a été condamné à payer la somme de 122.000 euros au conjoint divorcé à titre de prestation compensatoire ;

Considérant qu'une rente alimentaire payée à un conjoint divorcé est déductible soit en règle générale, en tant que dépenses spéciales en vertu de l'article 109bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ou donne lieu, dans des cas spécifiques, à un abattement pour charges extraordinaires en vertu de l'article 127 L.I.R. ;

Considérant qu'en vertu de l'article 109 alinéa 1 n° 1 L.I.R. les arrérages de rentes et de charges permanentes dues en vertu d'une obligation particulière sont déductibles du total des revenus nets dans la mesure où ces arrérages ne sont pas en rapport économique avec des revenus exemptés ;

Considérant que les arrérages de rentes et de charges permanentes payés au conjoint divorcé ne sont déductibles que dans la mesure où ils rentrent dans les prévisions de l'article 109bis L.I.R. ;

Considérant qu'aux termes de l'article 109bis alinéa 1 n° 2 L.I.R. les arrérages de rentes et de charges permanentes payés à un conjoint divorcé sont à considérer comme dépenses spéciales à condition que les rentes et charges soient fixées par décision judiciaire dans le cadre d'un divorce prononcé après le 31 décembre 1997 ;

Considérant qu'une rente alimentaire est, par définition, une somme d'argent versée périodiquement pour subvenir à une personne dans le besoin, en exécution d'une obligation alimentaire, d'un devoir de secours ou d'une obligation d'entretien ;

Considérant qu'une charge est à considérer comme permanente lorsqu'elle doit être prestée pendant un assez grand nombre d'années ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que le paiement d'une somme unique ne représente pas une rente; qu'elle ne rentre dès lors pas parmi les charges déductibles en tant que dépenses spéciales en vertu de l'article 109bis L.I.R. ;

Considérant qu'en vertu de l'article 127 L.I.R. le contribuable obtient sur demande un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive ;

Considérant que notamment les frais de maladie non couverts par une caisse, l'entretien de parents sans ressources, les prestations alimentaires, les frais de divorce, les frais de funérailles non couverts par une caisse de décès ou la fortune du défunt, les dépenses découlant d'un changement de profession (commentaire des articles, 571-4, page 269) sont à considérer comme charges extraordinaires ;

Considérant que si certaines dépenses telles les aliments payés dans certains cas prévus par le code civil et les frais de divorce sont susceptibles de représenter des charges extraordinaires (circulaire L.I.R. n° 127/1 du 28 février 2003) il n'en reste pas moins qu'il ressort du dossier du réclamant que suivant ordonnance de non-conciliation rendue le 20

mars 2003, aucune pension alimentaire n'était prévue au titre du devoir de secours de sorte qu'en l'occurrence, la somme unique payée ne peut avoir de caractère alimentaire ;

Considérant en plus que suivant jugement de la Cour d'appel civile du 1 avril 1987, les pensions alimentaires après divorce telles que prévues et organisées par la loi du 5 décembre 1978, et plus particulièrement par l'article 300 nouveau du Code civil, sont destinées à satisfaire les besoins alimentaires et n'ont plus de caractère indemnitaire, qu'il s'ensuit que les articles 270ss du Code civil français, qui introduisent un secours pécuniaire après divorce à caractère essentiellement indemnitaire, par une compensation unique, forfaitaire et définitive au profit du demandeur moins fortuné, ne sauraient trouver application ;

Considérant que les frais de divorce englobent tous les frais qui se rapportent directement au divorce, et notamment les frais d'avocats et les frais de justice; que la dépense litigieuse ne constitue pas de tels frais ;

Considérant que le montant litigieux a été payé à titre de prestation compensatoire et constitue donc une somme d'argent destinée à réparer un préjudice ;

Considérant qu'il se dégage de ce qui précède que la charge litigieuse n'est pas extraordinaire ;

Considérant qu'une charge est inévitable lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales (article 127 alinéa 3 L.I.R.) ;

Considérant que non seulement le fait même (en l'occurrence le paiement de l'indemnité compensatoire) doit être inévitable mais aussi l'élément déclencheur antérieur (BFH du 26 février 1998, III R 59/97, BStBI II 1998, p. 605) ;

qu'il se dégage du jugement du 12 novembre 2003 que le réclamant et son ex-épouse avaient accepté de bon gré qu'aucune pension alimentaire au titre du devoir de secours ne serait prévue et, par conséquent, avaient opté pour le paiement d'une prestation compensatoire à fixer par le juge aux affaires familiales ;

qu'il s'ensuit que si le fait de subvenir au devoir du secours est inévitable, il n'en reste pas moins que la forme choisie ne l'est manifestement pas de sorte que l'élément déclencheur du paiement d'une somme unique ne saurait être qualifié d'inévitable ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que les conditions de fond posées par l'article 127 L.I.R. n'étant pas toutes remplies en l'espèce, le paiement de l'indemnité compensatoire ne donne pas non plus lieu à un abattement pour charges extraordinaires ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 avril 2008, Monsieur ... a introduit un recours contentieux tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision directoriale prévisée.

Par jugement du 30 mars 2009, n° 24322 du rôle, le tribunal s'est déclaré compétent pour connaître du recours en réformation et a également déclaré recevable ledit recours en réformation, tout en retenant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours le demandeur fait valoir que la prestation compensatoire qu'il aurait dû payer à son ex-épouse dans le cadre de leur divorce serait à qualifier de charge extraordinaire aux termes de l'article 127 de la loi concernant l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après « *LIR* », étant donné que la condamnation à une prestation compensatoire dépend non seulement des capacités financières du contribuable mais également des besoins du conjoint. Elle serait également inévitable étant donné qu'en droit français il n'existerait pas de droit pour opter pour un paiement unique et forfaitaire, mais au contraire, la prestation compensatoire se serait substituée, sauf quelques cas exceptionnels, au système traditionnel des pensions alimentaires, de sorte qu'il n'aurait pas pu se soustraire au paiement de la prestation compensatoire. A titre subsidiaire il estima que le refus de le faire bénéficier de l'abattement aux termes de l'article 109bis *LIR* constituerait une discrimination au sens du droit communautaire fondée sur sa nationalité.

Le délégué de gouvernement fait valoir que l'application de l'article 127 *LIR* suppose la réunion de trois conditions, à savoir que la charge soit extraordinaire, inévitable et qu'elle réduise la faculté contributive du contribuable de façon considérable. S'il admet que la dernière condition se trouve remplie en l'espèce, la charge litigieuse ne serait par contre ni extraordinaire, dans la mesure où elle incomberait de la même manière à tous les contribuables se trouvant dans une situation familiale analogue, ni inévitable, étant donné que la situation l'ayant engendrée n'aurait pas été provoquée par une contrainte ou nécessité extérieure dans la mesure où le demandeur n'aurait pas seulement acquiescé au versement d'une prestation compensatoire sous forme de capital, mais qu'il aurait également décidé du moment du versement.

Le tribunal, après avoir constaté que les parties étaient en désaccord sur l'interprétation d'une disposition de droit étranger, à savoir les articles 270 et suivants du code civil français, a soumis, par jugement prévisé du 30 mars 2009, une demande d'information au ministre de la Justice en application de la Convention européenne dans le domaine de l'information sur le droit étranger signée à Londres en date du 7 juin 1968, tel que complétée par son protocole additionnel signé à Strasbourg en date du 15 mars 1978, aux fins de voir demander aux autorités françaises des renseignements quant à l'application des articles 270 et suivants du code civil français.

Cette demande tendait plus particulièrement à voir informer le tribunal,

- si le régime de la prestation compensatoire constitue une option laissée à la disposition des époux, en ce sens qu'ils peuvent librement opter entre une pension alimentaire régulière ou une prestation compensatoire ;

- si, au cas où une prestation compensatoire a été retenue, les époux peuvent librement choisir entre le paiement de cette prestation compensatoire sous forme de versement unique d'un capital ou sous forme de versements périodiques, ou si un tel choix appartient au seul juge des affaires familiales.

Cette demande fut rencontrée par une prise de position des autorités françaises compétentes du 21 juillet 2009 apportant les précisions suivantes aux questions formulées par le tribunal administratif :

« Dans le cadre d'une procédure de divorce, en application de l'article 268 du code civil, les époux peuvent régler par convention tout ou partie des conséquences du divorce. Ainsi, ils peuvent, notamment, librement convenir d'une prestation compensatoire sous forme d'un capital, payée en une seule fois ou en versements périodiques, ou d'une pension alimentaire. Cependant cet accord, sur le principe, le montant et les modalités de paiement de la prestation compensatoire, doit nécessairement être soumis à l'homologation du juge qui pourrait le refuser en estimant qu'il est contraire à l'intérêt de l'un des époux. »

En revanche, si les époux ne parviennent pas à un accord sur la prestation compensatoire quant à son montant ou quant à sa forme, il appartient au juge de la fixer. Il est alors tenu par ces règles impératives. La prestation compensatoire prend par principe la forme d'un capital qui doit être payé immédiatement. Toutefois si le débiteur n'est pas en mesure de verser le capital en une fois, le juge peut décider d'un versement échelonné annuel ou mensuel dans la limite de 8 années. Enfin, à titre exceptionnel, le juge peut, par décision spécialement motivée, lorsque l'âge ou l'état de santé du créancier ne lui permet pas de subvenir à ses besoins, fixer la prestation compensatoire sous forme de rente viagère. »

L'article 127 LIR est libellé comme suit :

« (1) Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.

(2) Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.

(3) Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales.

(4) (...) ».

Il se dégage des pièces versées en cause et plus particulièrement d'un arrêt de la Cour de cassation française versé en cause par le demandeur que la prestation compensatoire, quant à sa nature, n'est pas, tel que soutenu par le délégué du gouvernement, une prestation à caractère essentiellement indemnitaire, mais bien une prestation à caractère hybride, mi-alimentaire, mi-indemnitaire, étant entendu que ce caractère partiellement alimentaire est encore accentué du fait que cette prestation a pour objet de régler en une seule fois tout ou

partie des conséquences du divorce et qu'elle doit être soumise à l'homologation du juge qui peut le cas échéant la refuser s'il estime qu'elle est contraire à l'intérêt de l'un des époux. Il s'ensuit que la conclusion du directeur que la somme litigieuse ne peut pas avoir de caractère alimentaire et serait destinée à réparer un préjudice, n'est pas fondée.

Dans la mesure où la possibilité de régler les conséquences d'un divorce moyennant une prestation compensatoire sous forme d'un capital payé en une seule fois ne connaît pas d'équivalent en droit luxembourgeois, c'est encore à tort que le délégué du gouvernement soutient que la charge litigieuse incomberait de la même manière à tous les contribuables se trouvant dans une situation analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune, étant donné que nombreux contribuables luxembourgeois divorcés sont appelés à résoudre les conséquences de leur divorce d'après une réglementation autre que celle existant en France.

Force est encore de constater que même si en l'espèce le contribuable a opté au départ et d'un commun accord avec son épouse pour le paiement d'une prestation compensatoire sous forme de capital, il n'en demeure cependant pas moins que tant le principe que le montant de cette prestation compensatoire, d'après les explications fournies en cause, ont reçu l'aval d'une juridiction française en ce sens que cet accord, sur le principe, le montant et les modalités de paiement de la prestation compensatoire, doit nécessairement être soumis à l'homologation du juge qui pourrait le refuser en estimant qu'il est contraire à l'intérêt de l'un des époux.

Par le fait de cette homologation, la charge litigieuse revêt dès lors le caractère inévitable requis par l'article 127 (3) LIR, étant donné que le contribuable, condamné à payer cette prestation compensatoire sous forme de capital, ne dispose plus de la faculté de s'y soustraire.

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'argumentation du directeur, réitérée en cours d'instance contentieuse par le délégué du gouvernement, pour conclure en l'espèce à une non-applicabilité de l'article 127 LIR laisse d'être fondée.

Il y a partant lieu de retenir par réformation de la décision directoriale déferée que l'indemnité compensatoire pour un montant de 122.000 Euro est à prendre en considération au titre de charge extraordinaire pour l'année fiscale 2004 et de renvoyer par voie de conséquence le dossier au directeur afin de voir procéder à une rectification du bulletin de l'impôt sur le revenu de Monsieur ... de l'année 2004 sur cette base, sous réserve toutefois des dispositions de l'article 127 (4) LIR aux termes duquel « *les charges extraordinaires réduisent la faculté contributive d'une façon considérable dans la mesure où elles dépassent les pourcentages de revenu (y) désignés* ».

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement;

vidant le jugement avant dire droit du 30 mars 2009 ;

déclare le recours en réformation fondé ;

par réformation de la décision directoriale déférée dit que le paiement de l'indemnité compensatoire de 122.000 Euro donne lieu à un abattement pour charges extraordinaires sur le fondement de l'article 127 LIR dans le chef de Monsieur ... pour l'exercice fiscal 2004 dans les limites tracée par l'article 127 (4) LIR ;

renvoie le dossier pour exécution au directeur des Contributions directes ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 2 décembre 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président

Marc Sünnen, premier juge

Thessy Kuborn, juge

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 2 décembre 2009
Le Greffier du Tribunal administratif